

考点 2: 递延所得税负债和递延所得税资产

一、递延所得税负债的确认和计量

应纳税暂时性差异在转回期间将增加未来期间企业的应纳税所得额和应交所得税, 导致企业经济利益的流出, 从其发生当期看, 构成企业应支付税金的义务, 应作为负债确认。主要涉及三种情况:

- 一是影响会计利润或应纳税所得额, 相关的所得税影响作为所得税费用的组成部分;
- 二是与直接计入所有者权益的交易或事项相关的, 其所得税的影响应增加或减少所有者权益;
- 三是企业合并产生的, 相关的递延所得税影响应调整购买日应确认的商誉或计入当期损益的金额。

(一) 递延所得税负债的确认

企业在确认因应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时, 应遵循以下原则:

1. 一般情况, 除会计准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外, 企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。

除直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并外, 在确认递延所得税负债的同时, 应增加利润表中的所得税费用。

【计算分析】甲公司于 20×1 年 12 月底购入一台机器设备, 成本为 525 000 元, 预计使用年限为 6 年, 预计净残值为零。会计上按直线法计提折旧, 因该设备符合税法规定的税收优惠条件, 计税时可采用年数总和法计提折旧, 假定税法规定的使用年限及净残值均与会计相同。本例中假定该公司各会计期间均未对固定资产计提减值准备, 除该项固定资产产生的会计与税法之间的差异外, 不存在其他会计与税收的差异。

该公司每年因固定资产账面价值与计税基础不同应予确认的递延所得税情况如下表所示。

项目	20×2 年	20×3 年	20×4 年	20×5 年	20×6 年	20×7 年
实际成本	525 000	525 000	525 000	525 000	525 000	525 000
累计会计折旧	87 500	175 000	262 500	350 000	437 500	525 000
账面价值	437 500	350 000	262 500	175 000	87 500	0
累计计税折旧	150 000	275 000	375 000	450 000	500 000	525 000
计税基础	375 000	250 000	150 000	75 000	25 000	0
暂时性差异	62 500	100 000	112 500	100 000	25 000	0
适用税率	25%	25%	25%	25%	25%	25%
递延所得税负债余额	15 625	25 000	28 125	25 000	15 625	0

解析:

该项固定资产各年度账面价值与计税基础确定如下:

(1) 20×2 年资产负债表日:

账面价值

=实际成本-会计折旧

=525 000-87 500=437 500 (元)

计税基础

=实际成本-税前扣除的折旧额

=525 000-150 000=375 000 (元)

因资产的账面价值 437 500 元大于其计税基础 375 000 元，两者之间产生的 62 500 元差异会增加未来期间的应纳税所得额和应交所得税，属于应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债 15 625 元（62 500×25%），账务处理如下：

借：所得税费用 15 625

贷：递延所得税负债 15 625

递延所得税负债

	15 625
--	--------

(2) 20×3 年资产负债表日：

账面价值

=实际成本-会计折旧

=525 000-87 500-87 500

=350 000 (元)

计税基础

=实际成本-累计已税前扣除的折旧

=525 000-275 000=250 000 (元)

因资产的账面价值 350 000 元大于其计税基础 250 000 元，两者之间产生的 100 000 元差异为应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债 25 000 元，但递延所得税负债的期初余额为 15 625 元，当期应进一步确认递延所得税负债 9 375 元，账务处理如下：

借：所得税费用 9 375

贷：递延所得税负债 9 375

递延所得税负债

	15 625
	9 375
	25 000

(3) 20×4 年资产负债表日：

账面价值=525 000-262 500=262 500 (元)

计税基础=525 000-375 000=150 000 (元)

因资产的账面价值 262 500 元大于其计税基础 150 000 元，两者之间产生的 112 500 元差异为应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债 28 125 元，但递延所得税负债的期初余额为 25 000 元，当期应进一步确认递延所得税负债 3 125 元，账务处理如下：

借：所得税费用 3 125
贷：递延所得税负债 3 125

递延所得税负债

	25 000
	3 125
	28 125

(4) 20×5 年资产负债表日：

账面价值=525 000-350 000=175 000 (元)

计税基础=525 000-450 000=75 000 (元)

因资产的账面价值 175 000 元大于其计税基础 75 000 元，两者之间产生的 100 000 元差异为应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债 25 000 元，但递延所得税负债的期初余额为 28 125 元，当期应转回原已确认的递延所得税负债 3125 元，账务处理如下：

借：递延所得税负债 3 125

贷：所得税费用

3 125

	28 125
3 125	
	25 000

(5) 20×6年资产负债表日：

账面价值=525 000-437 500=87 500（元）

计税基础=525 000-500 000=25 000（元）

因资产的账面价值 87 500 元大于其计税基础 25 000 元，两者之间产生的 62 500 元差异为应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债 15 625 元，但递延所得税负债的期初余额为 25 000 元，当期应转回递延所得税负债 9 375 元，账务处理如下：

借：递延所得税负债 9 375

贷：所得税费用 9 375

	25 000
9 375	
	15 625

(6) 20×7年资产负债表日：

该项固定资产的账面价值及计税基础均为零，两者之间不存在暂时性差异，前期已确认的与该项资产相关的递延所得税负债应予全额转回，账务处理如下：

借：递延所得税负债 15 625

贷：所得税费用 15 625

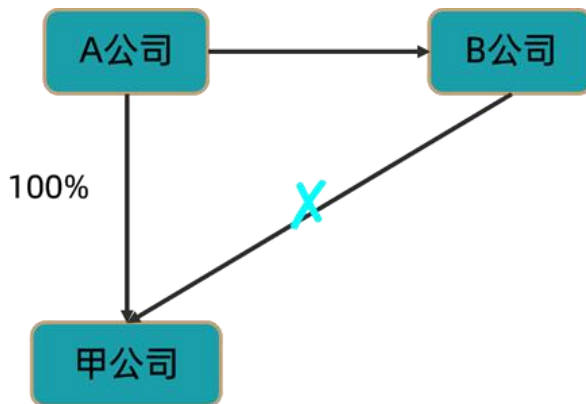
递延所得税负债

	15 625
15 625	
0	0

2. 不确认递延所得税负债的特殊情况

(1) 商誉的初始确认

非同一控制下的企业合并中，企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，确认为商誉。同时，按照税法规定作为免税合并的情况下，税法不认可商誉的价值，即从税法角度，商誉的计税基础为0，两者之间的差额形成应纳税暂时性差异，但是会计准则规定不确认相关的递延所得税负债。



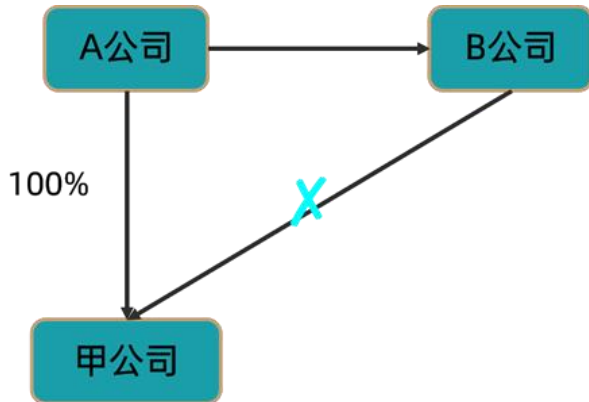
应税合并：卖、买

计税基础：**公允价值**

如，500（付出对价）-400=100（商誉）

理解：买回两类东西，可辨认净资产和商誉，所以**商誉的计税基础=账面价值**

不产生差异，不确认递延



免税合并：送

计税基础：**原账面价值**

如，500（付出对价）-400=100（商誉）

理解：人家送的，税法只认原有的账面价值，所以**商誉的计税基础=0，产生应纳暂时性差异，但不确认递延所得税负债（避免进入死循环）。**

提示：

按照会计准则规定在非同一控制下企业合并中确认了商誉，并且按照税法规定该商誉在初始确认时计税基础等于账面价值的，该商誉在后续计量过程中因会计准则与税法规定不同产生暂时性差异的，应当确认相关的所得税影响。

注意：

①按照会计准则规定在非同一控制下企业合并中确认了商誉，并且按照所得税法规的规定，商誉在初始确认时计税基础等于账面价值的，该商誉在后续计量过程中因会计准则与税法规定不同产生暂时性差异的，应当确认相关的所得税影响。（如商誉减值）

②大家需要注意区分，针对上例中的评估增减值的各项资产负债涉及的暂时性差异正常确认递延所得税的影响，对应科目是商誉，而商誉本身不再确认递延所得税的影响。

（2）除企业合并以外的其他交易或事项中，如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，形成应纳税暂时性差异的，交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。如果确认会违背历史成本，影响会计信息的可靠性。

（二）递延所得税负债的计量

1. 递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量。
2. 无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，递延所得税负债不要求折现。

【单选·2020】2×18年10月18日，甲公司用银行存款3000万元购入乙公司的股票，分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，2×18年12月31日该股票投资的公允价值为3200

万元，2×19年12月31日该股票的公允价值为3 250万元。甲公司适用的企业所得税税率为25%。2×19年12月31日，该股票投资的计税基础为3 000万元。不考虑其他因素，甲公司对该股票投资公允价值变动应确认的递延所得税负债的余额为（ ）万元。

- A. 12.5
- B. 62.5
- C. 112.5
- D. 50

答案：B

解析：交易性金融资产的账面价值为3 250万元，计税基础为3 000万元，产生应纳税暂时性差异余额为250万元（3 250-3 000），应确认递延所得税负债余额为62.5万元（250×25%）。

【单选·2023】甲公司适用的企业所得税税率为25%。2×20年12月31日，甲公司一项以公允价值模式计量的投资性房地产的账面价值为600万元，计税基础为580万元，2×21年12月31日，该投资性房地产的账面价值为620万元，计税基础为500万元。不考虑其他因素，2×21年12月31日甲公司递延所得税负债的期末余额是（ ）万元。

- A. 20
- B. 5
- C. 30
- D. 25

答案：C

解析：2×21年12月31日，甲公司递延所得税负债的期末余额=（620-500）×25%=30（万元），选项C正确。